## *IMPÔSTO DE RENDA — DESAPROPRIAÇÃO*

*— Nenhum impôsto de renda é devido pelas pessoas jurídicas sôbre o montante total recebido a título de indenização decorrente de desapropriação amigável ou judicial, ainda que êsse montante seja superior ao valor de ativo dos bens expropriados.*

*— Por fôrça de disposição constitucional, o pagamento da indenização deve preceder qualquer efeito da desapropriação.*

PARECER

Uma emprêsa imobiliária cujos terrenos foram atravessados por uma rodovia construída pelo Departamento Nacional de Estradas de Rodagem, recebeu do referido Departamento um pedido de autorização para iniciar as obras nas áreas de sua propriedade, sem prejuízo da indenização a que faria jus oportunamente. A emprêsa anuiu a essa solicitação, a título precário, subordinando sua concordância à condição, oferecida e aceita, de ser a ação de desapropriação iniciada em prazo improrrogável com data certa de expiração. Com base nesse acôrdo, o D.N.E.R. entrou imediatamente na posse das terras, iniciando nelas os trabalhos de construção da rodovia.

Entretanto, sem embargo dos esforços desenvolvidos pela emprêsa, a ação de desapropriação não fôra ainda iniciada mais de três anos após a expiração do prazo ajustado. A emprêsa propôs então contra a União Federal e o

D.N.E.R. uma ação possessória, na qual pediu sua reintegração nas áreas ocupadas ou a indenização do seu justo valor. O pedido foi processado como ação de desapropriação indireta no Juízo dos Feitos da Fazenda Nacional, que julgou a ação procedente contra o D.N.E.R., condenando-o a pagar à consulente a quantia que fixou como valor das terras expropriadas e indenização pela recomposição do loteamento, com juros de mora a partir da data prevista para o ajuizamento da desapropriação. O Tribunal Federal de Recursos confirmou a sentença por unanimidade, salvo no tocante à fixação do *quantum* devido à emprêsa. Neste ponto, o Tribunal dividiu-se em três correntes, adotando uma delas a quantia fixada na sentença, ao passo que as outras duas estipularam importâncias, respectivamente, menor e maior. Entretanto, no mérito a questão está finda com a confirmação unânime da sentença, nessa parte.

Em conseqüência, a emprêsa receberá a importância que afinal seja determinada a título de indenização e, à vista disso, surge a seguinte questão: fixado que seja, judicialmente, o valor da indenização, por decisão com trânsito em julgado, e escriturado na contabilidade da emprêsa, o recebimento do preço e apurado o lucro dêle advindo, ficará a emprêsa, em face do art. 141, § 16, da Constituição federal, e demais dispositivos legais aplicáveis, sujeita ao impôsto sôbre a renda vigente, à época da tomada de posse das terras pelo D.N.R., ou às taxas contemporâneas à época do efetivo recebimento da indenização?

A legislação do impôsto de renda, consolidada no Regulamento aprovado pelo Decreto nº 47.373, de 7/12/59, reproduzindo disposições de leis anteriores, determina em seu art. 32 que as pessoas jurídicas serão tributadas de acôrdo com os lucros reais verificados, anualmente, segundo o balanço e a demonstração da conta de lucros e perdas. Por sua vez, o art. 38 esclarece que êsses documentos devem referir-se a um período de doze meses consecutivos de operações encerrado em qualquer data do ano civil imediatamente anterior ao exercício financeiro em que seja devido o impôsto.

Por conseguinte, as receitas auferidas por uma sociedade durante o exercício social de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano concorrem para a formação do lucro apurado no balanço desta última data, pelo qual se fazem a declaração, lançamento e pagamento do impôsto de renda devido no exercício fiscal seguinte. E' o que se expressa, na linguagem técnica do tributo, dizendo que cada exercício social é o ano-base do impôsto no exercício fiscal subseqüente.

Neste sentido é expresso o art. 22 do Regulamento, que esclarece, ainda, em seu § 1º, que na determinação da base do impôsto serão computados todos os rendimentos que, no ano considerado, estiveram juridicamente à disposição do contribuinte, ainda que originados em época anterior. Estas normas, embora literalmente referentes à tributação das pessoas físicas, aplicam-se, igualmente, por identidade de sistema, ao caso das pessoas jurídicas, encontrando, aliás, paralelo nos arts. 32 e 38 já referidos, como corolários da tributação das sociedades, segundo os resultados do balanço e da conta de lucros e perdas do exercício social antecedente ao exercício fiscal a que corresponda o impôsto.

Esta sistemática do Regulamento está de acôrdo com a conceituação doutrinária do tributo. Com efeito, o "fato gerador" do impôsto de renda, isto é, a circunstância material que dá origem à obrigação de pagá-lo, é a aquisição de um valor nôvo, diverso do capital que o produziu, e definido na lei fiscal como rendimento tributável; cf. a respeito nosso trabalho *O Fato Gerador do Impôsto de Renda*, publicado na *Revista de Direito Administrativo*, 12, 32 e no livro *Estudos de Direito Tributário*, São Paulo 1950, 162.

Resta saber se o lucro resultante da desapropriação de bens, isto é, o excesso da indenização fixada judicial ou con-

tratualmente, sôbre o custo ou o valor do ativo dos bens para o expropriado, está definido em lei como rendimento tributável. Êste aspecto comporta sérias dúvidas, que a seguir serão expostas.

Recaindo a expropriação sôbre imóvel de propriedade de pessoa física, os dispositivos aplicáveis seriam os artigos 92 e 93 do Regulamento, que correspondem aos artigos 1º e 2º do Decreto-Lei nº 9.330, de 12/6/46, com as modificações introduzidas pelo art. 24, da Lei número 154, de 25/9/47 e (quanto à alíquota) pelo art. 4º da Lei nº 1.473, de 24/11/51, e pelo art. 79, da Lei número 3.470, de 28/11/58. Êsses dispositivos falam em "lucro na venda de propriedades imobiliárias", definido como sendo "a diferença entre o valor da venda e o custo do imóvel para o vendedor".

Ora, antes mesmo da Lei nº 2.786, de 21/5/56, já o Tribunal Federal de Recursos havia firmado jurisprudência no sentido de não ser devido aquêle impôsto nos casos de desapropriação, porque, dado o caráter coercitivo da alienação, não se configurava o negócio jurídico de compra e venda, nem a indenização tinha a natureza de preço ou valor de venda. Faltavam, assim, os dois requisitos da incidência, a que aludem os textos fiscais referidos (acórdão de 2/9/54, em agravo no mandado de segurança número 3.430, *Revista Fiscal*, 1956, 808, e acórdão de 22/9/54, na apelação cível nº 5.749, *Revista dos Tribunais*, 241, 696). No mesmo sentido, já se pronunciou também o Supremo Tribunal Federal, como adiante veremos.

Posteriormente, a Lei nº 2.786, acima referida, veio alterar o Decreto-Lei nº 3.655, de 21/6/41, em que regula a desapropriação, revogando o parágrafo único do seu art. 27 e substituindo-o por dois outros, dos quais o segundo determina que "a transmissão de propriedade decorrente de desapropriação amigável ou judicial não ficará sujeita ao impôsto de lucro imobiliário". Essa denominação não designa oficialmente qualquer tributo específico, mas é comumente aplicada ao impôsto criado pelo Decreto-Lei nº 9.330 e já então consolidado, como vimos, no próprio Regulamento do impôsto de renda.

Tudo quanto foi dito anteriormente, refere-se especificamente, como já assinalamos, ao impôsto de que trata o art. 92 do Regulamento, que visa as hipóteses em que o alienante do imóvel seja pessoa física: mas parece-nos igualmente aplicável às hipóteses em que o alienante, isto é, o expropriado, seja pessoa jurídica. E' o que passamos a demonstrar.

Em primeiro lugar, a jurisprudência referida fundamenta-se na circunstância de faltarem, na desapropriação, os elementos definidores da "venda", a que expressamente se refere o citado art. 92. Ora, êsse fundamento abrange a hipótese de ser o expropriado pessoa jurídica, de vez que então o dispositivo aplicável do Regulamento do impôsto de renda é o art. 43, § 1º, letra *h*, que manda adicionar ao lucro real, para efeito de tributação, as quantias correspondentes à venda de parte do ativo, desde que não representem restituições de capital", referindo-se, portanto, também, especificamente, à alienação por compra e venda.

A êste propósito, é interessante assinalar que, antes dos citados acórdãos, o Procurador da Fazenda Nacional no Estado de Pernambuco, José Cavalcanti Neves, em parecer datado de 5/7/52 e publicado na *Revista de Direito Administrativo*, 34, 441, já havia concluído não incidir o impôsto, dito de lucro imobiliário, nos casos de desapropriação, por ser êle específico às hipóteses de compra e venda. Nesse trabalho se menciona que, pelo projeto que se converteu na Lei nº 154, de 1947, o Executivo procurou estender a tôdas as formas de alienação de imóveis o impôsto criado pelo Decreto-Lei nº 9.330, mas o Congresso, adotando parecer do Senador Ferreira de Sousa, repeliu a proposta, "mantendo o impôsto sòmente quanto às *vendas* de imóveis corpóreos". (grifo do original).

Assim, a conclusão afirmada pela jurisprudência quanto às desapropria-

ções de imóveis de propriedade de pessoas físicas é extensiva àquelas em que o expropriado seja pessoa jurídica, dada a aplicabilidade comum dos seus fundamentos à vista da literal identidade dos textos legais pertinentes a uma e à outra hipótese. Tem ainda interêsse assinalar-se que, sendo aquela jurisprudência anterior à Lei nº 2.786, o argumento prescinde da invocação desta última, que não seria aplicável a êste caso concreto, regido, como adiante mostraremos, pelo direito vigente à data em que a Fazenda Nacional entrou na posse de fato do imóvel.

Sem embargo disso, entretanto, o fato mesmo de ter sido posteriormente promulgada a Lei nº 2.786, vem emprestar apoio à conclusão, porquanto mostra que ela não se fundamenta apenas na letra da lei fiscal, mas também no seu espírito, aliás, em função de dispositivo constitucional. E' claro, com efeito, que o objetivo da emenda do Decreto-Lei número 3.655 pela Lei nº 2.786 visou, na parte que interessa, assegurar ao expropriado a plenitude da indenização a êle devida, em obediência ao mandado do art. 141, § 16, da Constituição federal.

O referido dispositivo constitucional determina que se pague ao expropriado indenização prévia, justa e em dinheiro. Quanto à exigência de ser prévio o pagamento, voltaremos a falar, no tocante aos seus reflexos sôbre o caso concreto. Mas a exigência de ser o pagamento efetuado em dinheiro, excluído que o seja em títulos ou outros bens cujo valor possa ser aleatório, estando evidentemente ligada ao preceito de ser justa a indenização, mostra que por "indenização justa" só se pode entender aquela que venha ressarcir integralmente o expropriado pela perda coercitiva da sua propriedade.

Êste entendimento é ainda confirmado pela própria Lei nº 2.786, quando se recorda que o primitivo parágrafo único do art. 27 do Decreto-Lei nº 3.655, por ela revogado, fixava um limite máximo à indenização, na base de 20 vêzes o valor locativo do prédio expropriado. Revogando êsse dispositivo, a Lei número 2.786 nada mais fêz que consagrar a jurisprudência, que já era pacífica em lhe negar aplicação sempre que o valor apurado na avaliação judicial excedesse o referido limite, de vez que nessa hipótese o dispositivo se tornava inconciliável com o conceito de "indenização justa", entendida esta, como significando o ressarcimento integral do expropriado.

Pelo mesmo critério, portanto, é de se concluir que a indenização, ajustada ou fixada por sentença, não pode ser reduzida pela incidência de qualquer tributo, lançado pelo próprio poder expropriante ou por outro, sob pena de perder sua plenitude, deixando assim de ajustar-se ao conceito constitucional de "indenização justa", como o definem a jurisprudência e a própria lei. Sendo ainda de notar-se que não se contrapõe a esta conclusão o fato de o impôsto de renda ser um tributo geral, não específico ao lucro oriundo de desapropriações (argumento pelo qual se justifica a sua incidência sôbre juros de títulos da dívida pública sem infração do contrato de empréstimo), de vez que, como adiante voltaremos a dizer, a indenização, configurando um ressarcimento, não se equipara ao lucro ou rendimento tributável.

Podemos, pois, concluir que a extensão, ao expropriado pessoa jurídica, da jurisprudência referida (e, *a fortiori*, do atual § 2º do art. 27 do Decreto-Lei nº 3.655, introduzido pela Lei número 2.786) decorre imperativamente da identidade das premissas necessárias da conclusão. Estas são a literalidade dos textos legais aplicáveis e o paralelismo dos objetivos visados, de conformidade com a norma constitucional que rege a espécie de maneira uniforme, quer o expropriado seja pessoa física, quer seja pessoa jurídica.

Atingida esta conclusão, dela por sua vez deriva inevitàvelmente uma outra: a de que a solução contrária, isto é, a denegação, ao expropriado pessoa jurídica, daquilo que a jurisprudência (e

posteriormente à lei) reconhece ao expropriado pessoa física configuraria violação direta, não só do § 16, do art. 141, da Constituição, mas também do seu § 1º, que assegura a todos a igualdade de tratamento legal, efetivada na prática pela identidade das soluções sempre que seja idêntica a *ratio legis*.

Pode-se, porém, prever uma objeção: a de que as conclusões referentes ao impôsto sôbre a renda de pessoas físicas não sejam necessàriamente aplicáveis ao mesmo impôsto, quando incidente sôbre pessoas jurídicas, porque no primeiro caso a lei discrimina os rendimentos conforme a sua natureza, ao passo que, no segundo, o que se tributa é o lucro de balanço, ou seja, o resultado positivo do complexo das operações de cada exercício. Daí, não seria lícito, no caso de pessoas jurídicas, isolar uma só das parcelas componentes daquele resultado, para lhe aplicar conclusões anteriormente formuladas quanto à parcela de idêntica natureza, porém percebida por pessoa física.

O argumento, essencialmente sistemático, a nosso ver, não procede, à vista de considerações extraídas do próprio sistema do Regulamento do impôsto de renda. Êste, embora defina, no art. 37, o lucro tributável das pessoas jurídicas como sendo a diferença entre o lucro bruto e as deduções que enumera, por outro lado, contém, no § 1º do art. 43, uma relação nominal de verbas que manda incluir naquele mesmo lucro para efeitos fiscais, e, no § 2º do citado artigo, outra relação nominal de verbas que declara excluídas do lucro para idênticos efeitos.

Assim, é o próprio Regulamento que desmente a afirmação sôbre a qual repousa o argumento em exame, ao analisar especificamente, para efeitos fiscais, determinadas verbas ou parcelas componentes do lucro das pessoas jurídicas. E' certo que daí não se poderia inferir que a análise fôsse legítima quanto a outras verbas, além das nominalmente referidas na lei, mas é justamente entre essas que se encontra a única suscetível de abranger a indenização por desapropriações: como já vimos, é o art. 43, § 1º, letra *h*, que manda "adicionar ao lucro real as quantias correspondentes à venda de parte do ativo, desde que não representem restituições de capital".

A análise dêsse texto confirma a conclusão anterior e completa a refutação do argumento contrário. Com efeito, o produto da venda de bens do ativo social incorpora-se necessàriamente, pelo seu montante total, à receita do exercício, contribuindo assim para a formação do respectivo lucro. Por isso, o art. 43, § 1º, letra *h*, mandando "adicionar" ao lucro o que já faz parte dêle, seria mera tautologia, a não ser pela sua ressalva final, "desde que não representem restituições de capital". De onde se conclui que o dispositivo quis dizer que o produto de venda de bens do ativo não se incorpora ao lucro do exercício em sua totalidade, mas apenas na parte que represente um ganho, isto é, pelo excesso do preço de venda sôbre o valor de ativo dos bens para a sociedade vendedora.

Isso é, aliás, evidente, porquanto é claro que em tôdas as hipóteses em que o rendimento é realizado através da alienação de um bem patrimonial, só pode aparecer ganho ou lucro depois de recuperado o capital. Em outras palavras, a alienação de bens patrimoniais representa, em si mesma, apenas uma mudança de forma do investimento: o contribuinte passou a possuir em dinheiro o que antes possuía em imóveis. Sòmente quando a quantia recebida em dinheiro exceda o valor que os imóveis representavam para o contribuinte, é que o patrimônio dêste terá aumentado, e que êsse aumento — e sòmente êle — poderá constituir ganho, lucro, ou rendimento tributável.

Neste ponto cabe recordar que a indenização recebida pelo expropriado não configura um ganho, lucro, ou rendimento tributável, afirmativa que se pode demonstrar ser exata quanto ao montante total daquela indenização, inclusive na

parte em que exceda o valor de ativo dos bens no patrimônio do expropriado.

Com efeito, o que se paga na desapropriação é o valor efetivo e atual do bem expropriado: não o seu valor contábil ou o seu custo para o proprietário, pois se assim não fôsse, nem haveria razão para a lei determinar a avaliação. Tanto assim é que, mandando a lei que o valor da indenização seja contemporâneo da declaração de utilidade pública (Decreto-Lei nº 3.655, art. 26), a doutrina constitucional não admite essa regra como limitativa, afirmando ao contrário que, se o expropriado demonstra que antes do pagamento ocorreu valorização, o juiz deve integrá-la no preço, pois de outro modo a indenização teria deixado de ser justa. (Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1946*, 2ª ed., São Paulo, 1953, 4, 267).

Assim, a indenização paga ao expropriado tem nitidamente o caráter de uma recomposição patrimonial. Comentando o art. 141, § 16, da Constituição, Carlos Maximiliano expressou muito bem essa idéia: "A indenização é a substituição de um bem jurídico, tirado do patrimônio individual, por outro equivalente... A compensação há de ser tal que restabeleça a igualdade entre o patrimônio do expropriado antes da desapropriação e depois dela. Deve o particular ficar como se nada houvesse perdido... Calcula-se e determina-se a compensação de modo que o proprietário não perca nem ganhe com o desfazer-se do seu bem". (*Comentários à Constituição Brasileira*, 5ª ed., Rio, 1954, 3, 107/108).

Esse caráter da indenização como recomposição patrimonial foi, aliás, acentuado pelo Supremo Tribunal Federal, em acórdão que adota as mesmas conclusões que o Tribunal Federal de Recursos nas decisões citadas, aduzindo, porém, o fundamento de que a indenização fixada por sentença "torna-se imutável e irreduzível, porque resguardada pela coisa julgada de qualquer dedução, ainda que por imposição fiscal" (acórdão de 11/7/55, no recurso extraordinário nº 28.195, *Diário da Justiça*, de 24/12/56, apenso, 2.465). Essa invocação da coisa julgada como garantidora da fixidez do *quantum* seria claramente improcedente contra os impostos que gravassem o preço, ou o lucro dêle oriundo: sua aceitação pelo Supremo Tribunal confirma, portanto, que a indenização não é um preço, mas uma reposição do patrimônio do expropriado em sua situação anterior à desapropriação.

De fato, se por um lado o objetivo precípuo da indenização é evitar prejuízo ao expropriado (que do ponto de vista do poder público significaria um enriquecimento ilícito), por outro lado, tampouco, se pode admitir que aquela lhe proporcione lucro, pois o resultado final deve ser estritamente a reposição do seu patrimônio exatamente na situação que tinha antes de retirar-se dêle o bem desapropriado. Isso, é claro, só pode ser efetuado substituindo-se o bem expropriado pelo equivalente em dinheiro do seu valor atual: assim, o valor "histórico" ou "contábil" do bem expropriado não é de forma alguma um dado do problema, de vez que não corresponde necessàriamente ao valor atual, como aliás o próprio fisco é o primeiro a reconhecer, ao conceder, periòdicamente, favores para a reavaliação do ativo das emprêsas, de modo a compensar a desvalorização da moeda e outros fatôres que contribuem para o desajuste entre os valôres contábeis e os valôres reais dos bens.

Por conseguinte, tampouco, a diferença maior entre o montante da indenização e o valor contábil por que o bem desapropriado figurava no ativo da sociedade expropriada pode ser havida como lucro desta. E isto não só porque aquêle valor contábil não é têrmo de comparação, como principalmente porque o total da indenização representa um reembôlso de capital. Fixado êste ponto, é fácil ver que a nossa conclusão coaduna-se perfeitamente com o próprio texto do art. 43, 1 1º, letra *h*, do Regulamento do Impôsto de Renda.

Com efeito, já vimos que êsse dispositivo manda computar no lucro o pro-

duto da venda de bens, na parte que não represente recuperação de capital Mas, se a indenização é, na sua totalidade, uma recomposição do patrimônio desfalcado pela desapropriação, ou seja, uma restituição de capital, é claro que nada haverá a acrescentar ao lucro a êste título, nos próprios têrmos do dispositivo da lei fiscal. Caberá, pelo contrário, deduzir da receita bruta do exercício, para efeitos fiscais, o montante da referida indenização.

Esta é, portanto, a nossa conclusão quanto ao problema que levantamos, e não nos parece que ela possa ser invalidada pela circunstância de tratar-se de emprêsa imobiliária, cujo negócio é a venda de terrenos, ou seja, precisamente dos bens expropriados, que, assim, constituíam para ela um fundo de negócio. Isto porque decorre claramente, da exposição já feita, que a alienação de bens por desapropriação, a que a jurisprudência nega até o caráter de uma compra e venda, não pode ser considerada como uma transação do negócio do contribuinte. Como também decorre da mesma exposição que, para que a indenização possa ter a plenitude que a Constituição exige, o bem desapropriado deve sempre ser encarado como coisa fora do comércio, isto é, como um elemento patrimonial não destinado à alienação pelo seu proprietário.

Encerrado assim o aspecto do assunto, que quisemos tratar, em primeiro lugar, porque prejudica o especificamente focalizado, podemos agora completar o presente trabalho enfrentando a indagação de qual a lei aplicável à tributação do lucro o r i u n d o da desapropriação, quando a respectiva indenização seja paga posteriormente à tomada de posse do imóvel pelo poder público expropiante.

Para resolver êste problema, devemos naturalmente fazer abstração do que dissemos, e dar como admitido que a indenização recebida pela pessoa jurídica expropriada fica sujeita a impôsto de renda como lucro, na parte em que exceda o valor de ativo dos bens desapropriados. Admitido isto, do que dissemos sôbre o sistema de tributação das pessoas jurídicas se deveria inferir que aquela parcela do montante da indenização, acrescentada ao lucro do exercício social por fôrça do art. 43, § 1º, letra *h* do Regulamento, concorrerá para a formação do lucro tributável no exercício fiscal subseqüente. Todavia, no caso concreto parece-nos imperativo reconhecer uma exceção a essa regra geral, decorrente do sistema do próprio Regulamento.

Com efeito, pelo fato mesmo de o impôsto de renda ser cobrado, em cada exercício, com base nos resultados do ano social ou civil precedente, resultados êsses, por sua vez, decorrentes de fatos geradores também anteriores ao exercício fiscal em causa, surge, nas hipóteses de mutações legislativas, um problema de direito intertemporal, resolvido pela jurisprudência no sentido de que o impôsto é devido segundo a lei vigente à data do fato gerador, e não segundo a lei em vigor ao tempo do seu pagamento. Êste ponto é pacífico nas instâncias administrativas e na jurisprudência dos tribunais: ver a respeito Tito Rezende e Castro Viana, *Impôsto de Renda — Anotações*, 2ª ed., Rio, 1953, 2, 556.

Cumpre esclarecer, em complemento ao item precedente, que como o impôsto de renda (exceto nos casos de arrecadação na fonte) tributa o complexo dos resultados financeiros do ano civil ou social, a data da ocorrência do fato gerador é fixada, com relação ao rendimento tributável de cada exercício, como sendo o dia 31 de dezembro do ano-base (em se tratando de pessoa física) ou a data do encerramento do balanço (em se tratando de pessoa jurídica). Isto, entretanto, é apenas uma presunção l e g a l atinente ao processo administrativo do lançamento, e não afeta o princípio jurídico substantivo já exposto: cf. nosso trabalho *O Fato Gerador do Impôsto de Renda*, cit., § 9º, nota 54.

Assim, a solução de doutrina e de jurisprudência é rigorosamente inspirada na teoria geral da obrigação tributária, que faz derivar o direito do fisco ao impôsto da ocorrência do fato gerador definido na lei fiscal. Em outras palavras, a existência de uma lei instituindo um impôsto sôbre determinada circunstância material ou jurídica (fato gerador) dá lugar a uma simples situação potencial de expectativa de direito, que só se concretiza numa situação jurídica subjetiva com a ocorrência efetiva da circunstância material ou jurídica que o legislador escolheu como fato gerador da obrigação tributária.

Dita obrigação, portanto, reputa-se constituída à data da ocorrência do fato gerador, e regida pela lei vigente a essa data. As mutações legislativas verificadas posteriormente, mas antes do pagamento do impôsto ou mesmo do seu lançamento, são sem efeito sôbre a obrigação já constituída, quer em seu aspecto ativo (direto do fisco ao impôsto), quer em seu aspecto passivo (débito fiscal do contribuinte). Nesse sentido é pacífica a doutrina: Pugliese, *Istituzioni di Diritto Finanziario — Diritto Tributario*, Pádua, 1937, 129; Tesoro *Principi di Diritto Tributario*, Bari, 1938, 179; Giannini, *Il Rapporto Giuridico d'Imposta*, Milão, 1937, 232, e *Instituzioni di Diritto Tributario*, 7ª ed., Milão, 1956, 70; Trotabas, *Précis de Science et de Législation Financières*, 11ª ed., Paris, 1953, 264; Jèze, *O Fato Gerador do Impôsto*, trad. na *Revista de Direito Administrativo*, 2, 50 ou *Revista Forense*, 104, 37; Jarach, *El Hecho Imponible*, Buenos Aires, 1943, 82; Hensel, *Diritto Tributario*, trad. italiana, Milão, 1956, 155.

Esta concepção unânime da doutrina, aliás já consagrada por lei em vários países (p. ex. na Alemanha, desde 1919), pôde ser incorporada no art. 80 do Projeto de Código Tributário Nacional, à vista da sua perfeita coincidência com o sistema constitucional brasileiro (*Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, ed. do Ministério da Fazenda, Rio, 1954, 42 e 188). De fato, a Constituição, subordinando a exigibilidade do impôsto à sua instituição por lei (art. 141, § 34) e, por outro lado, prescrevendo a lei retroativa (art. 141, § 3º), evidentemente incluiu no complexo das garantias individuais do contribuinte face ao poder tributante a regra de que o impôsto só pode ser cobrado com fundamento na lei vigente ao tempo em que se consolidou juridicamente a obrigação de pagá-lo.

Dir-se-á, porém, que se o fato gerador do impôsto de renda é a aquisição da disponibilidade do rendimento, êste só se torna disponível quando percebido, ou pelo menos creditado, desde que o creditador seja solvente. Logo, a aquisição da disponibilidade de um rendimento identifica-se com o seu pagamento ou com o seu creditamento, e, por conseguinte, o fato gerador do impôsto terá ocorrido no exercício em que se verifiquem essas circunstâncias, regendo-se a obrigação tributária pela lei então vigente. Mas é justamente neste ponto que assume relêvo a circunstância especial do caso concreto, a que já fizemos menção.

Com efeito, o art. 141, § 16, da Constituição, determina que a indenização do expropriado seja "prévia": para fixar o alcance dessa norma, recorreremos aos intérpretes da Constituição, antes que aos comentadores da lei de desapropriações, pois o assunto é, tìpicamente, constitucional por sua natureza, e aquela lei apenas poderá ter regulamentado os aspectos práticos da aplicação do dispositivo referido, mas sem nada tolher, vàlidamente, à sua amplitude.

A doutrina constitucional a respeito é exposta por Pontes de Miranda (op. cit., 4, 255), nos seguintes têrmos: "A indenização é pela desapropriação, pela perda que se vai dar. No direito brasileiro, tal prestação é prévia; é pressuposto da desapropriação, e não conseqüência: não se presta a indenização, porque se tirou a alguém o bem: e, sim, porque se lhe vai tirar: tem-se de prestar para que se componha o suporte fáctico, para que a regra jurídica da extinção da propriedade do desapropriando

incida sôbre êle e a transcrição da sentença, tratando-se de bem imóvel, produza a perda".

Dessas premissas conclui o autor citado, 256: "Se o juiz decreta a desapropriação antes de ser prestada a indenização fixada, obrou contra o art. 141, § 16, 1ª parte, *in fine*, da Constituição de 1946: a decisão é contrária à Constituição; a apelação há de ser provida; a transcrição pode ser cancelada... Seja como fôr, qualquer tomada de posse e qualquer sentença, de desapropriação, antes da prestação da indenização, é contrária à Constituição de 1946, art. 141, § 16, 1ª parte, *in fine*. A indenização há de ser prévia a respeito de qualquer efeito da desapropriação, inclusive por adiantamento".

Ora, se, por fôrça de disposição constitucional, o pagamento da indenização deve preceder qualquer efeito da desapropriação, parece-nos inevitável a conclusão de que existe uma presunção legal absoluta no sentido de que qualquer fato gerador de impôsto, identificado com aquêle pagamento, se deve reputar ocorrido ao tempo imperativamente fixado para que o pagamento tenha lugar, isto é, antes da tomada de posse do bem expropriado pelo poder desapropriante.

Dir-se-á, porém, que no caso concreto os fatos desmentiriam essa presunção, pois o pagamento terá efetivamente ocorrido em data posterior à imissão da Fazenda Nacional na posse do imóvel, e isso por uma tolerância ou concordância expressa da própria expropriada. Mas a nosso ver a objeção não procede, porque essa tolerância ou concordância, sendo referente ao cumprimento de disposição imperativa do próprio texto constitucional, não teria fôrça jurídica para derrogá-la. As garantias constitucionais, integrantes do estatuto pessoal dos particulares frente à Administração, são normas de direito público indisponíveis e irrenunciáveis mesmo por aquêles a quem aproveitam, de modo que a sua inobservância, pôsto que tolerada, não exclui a sua aplicação automática, ainda que não invocadas pelo prejudicado, e mormente para aquêles efeitos não inequivocamente incluídos na tolerância.

De mais a mais, o acôrdo da expropriada a que a Fazenda Nacional tomasse posse do imóvel antes do pagamento foi expressamente subordinado à condição de início do processo expropriatório dentro de certo prazo. Assim, a posição da Fazenda, que já era de posse precária, tornou-se, a partir do momento da inobservância da condição, uma posição de posse ilegítima, ou, rigorosamente falando, de esbulho. Nessas condições, a Fazenda, que em tempo algum poderia invocar em seu benefício o não cumprimento da norma constitucional imperativa referente ao prévio pagamento, menos ainda o poderia fazer depois de esgotado o prazo da tolerância da expropriada, pois estaria então tirando proveito do seu próprio ato ilícito e da sua própria inobservância das condições pactuadas.

O que acabamos de afirmar encontra apoio específico na sentença proferida no feito e confirmada na instância superior. Dita sentença, como vimos, condenou a Fazenda a pagar à consulente juros de mora a partir da expiração do prazo convencionado para o início do processo expropriatório. Diremos mesmo que, se nos coubesse julgar o feito, teríamos sido mais rigorosos, mandando contar juros desde a data da tomada de posse pela Fazenda, por não reconhecermos ao ajuste entre esta e a expropriada, ou à tolerância desta última, pelas razões expostas, qualquer efeito derrogatório do mandamento expresso do art. 141, § 16, da Constituição.

Seja como fôr, o citado dispositivo da sentença teve a virtude de fixar, em definitivo e a salvo de qualquer nova controvérsia, a data limite da presunção legal de ocorrência do pagamento da indenização. Configurada a mora como verificada nessa data, nela é que o pagamento se fêz *de jure*, ainda que

*de facto* se faça posteriormente, majorado pela compensação financeira do atraso. Essa mesma data é, portanto, para os efeitos do impôsto de renda, e da ocorrência do fato gerador; cabendo ainda observar que, na hipótese, não teria sequer aplicação o conhecido problema substantivo do direito processual, de saber se a sentença *constitui* o direito à sua data, ou apenas *declara* um direito preexistente, porque no caso a preexistência do direito reconhecido pela sentença à expropriada decorre do próprio texto da Constituição.

Dado que o pagamento da indenização à expropriada configure para esta o fato gerador de uma obrigação tributária, a data da ocorrência dêsse fato gerador está, pois, determinada por sentença. E, pelos princípios anteriormente expostos, o ano-base a que pertence êsse fato gerador é aquêle em que se contém essa data. Por conseguinte, a obrigação tributária por êle constituída há de ser declarada, lançada, e solvida, nos expressos têrmos da legislação fiscal vigente no dia 1º de janeiro seguinte, data inicial do exercício fiscal a que corresponde o impôsto devido por fôrça daquela obrigação tributária. Entendemos que a legislação posterior a êsse dia 1º de janeiro não poderá ser aplicada à referida obrigação tributária sem infração dos parágrafos 3º e 34 do art. 141 da Constituição, que proíbem a lei retroativa e a cobrança de impôsto não previsto em lei.

Depois de escrito, mas quando ainda inédito o presente trabalho, o Dr. Francis Selwin Davis, M. M. Juiz da 2ª Vara da Fazenda Nacional, em São Paulo, proferiu sentença concedendo a uma pessoa jurídica mandado de segurança para não pagar impôsto de renda sôbre a diferença entre o preço de aquisição de seus bens expropriados e o valor judicialmente fixado para a desapropriação (cf. o jornal *O Estado de São Paulo*, 8/3/62, pág. 16).

Disse a sentença que à disposição legal do art. 27 do Decreto-Lei nº 3.365 de 1941, alterado pelo art. 4º da Lei nº 2.786, de 1951, não pode ser contraposta a distinção feita, no Regulamento do Impôsto de Renda, entre pessoas físicas e pessoas jurídicas, para o efeito de considerar estas últimas sujeitas ao tributo do lucro imobiliário, mesmo decorrentemente de desapropriação amigável ou judicial.

A sentença não cita dispositivo específico do Regulamento do Impôsto de Renda. Aliás, êsse regulamento não tem disposição expressa, estabelecendo a distinção apontada. Limita-se, no art. 92, § 4º, a reproduzir o art. 4º da Lei número 2.786. A discriminação incriminada resulta, pois, do *caput* dêsse mesmo artigo, que instituiu o impôsto limitadamente quanto às pessoas físicas, com a isenção já referida; e, quanto às pessoas jurídicas, decorre, como vimos no presente trabalho, da sistemática da sua tributação com base no balanço e na conta de lucros e perdas, sem que se preveja isenção correspondente.

Ora, o art. 92 do Regulamento do Impôsto de Renda (Decreto nº 47.373 de 7/12/59) é uma transcrição do art. 1º do Decreto-Lei nº 9.330, de 10/6/46, consolidado com as alterações posteriores, introduzidas pela Lei nº 3.470, de 28/11/58, pela Lei nº 154, de 25/11/47, e, no seu § 4º, pela Lei nº 2.786 citada. Trata-se, pois, de um ato legislativo, com grau hierárquico igual ao desta última lei.

Assim, parece-nos, *data venia*, que a sentença, embora tenha atingido a conclusão que reputamos exata, fê-lo, entretanto, não pelo melhor caminho. Afirmou, é certo, a sentença a existência de uma desigualdade de tratamento, que a lei das desapropriações, à vista da sua base constitucional, não tolera. Entretanto, para fundamentar a conclusão teria sido preciso rebater, como tentamos neste trabalho, o argumento da sistemática da tributação das pessoas jurídicas.

Adotando outro caminho, e, portanto, não enfrentando êsse problema, a

sentença nos privou, assim, dos subsídios de doutrina e de argumentação, que certamente nos proporcionaria a pujante inteligência e a vasta cultura do seu prolator. Permanece ela válida, entretanto, como pronunciamento, único que conhecemos, do Poder Judiciário sôbre a tese aqui discutida, e que consagra a conclusão que nós mesmos defendemos.

Em face do exposto, concluímos: *a*) que nenhum impôsto de renda é devido pelas pessoas jurídicas sôbre o montante total recebido a título de indenização decorrente de desapropriação amigável ou judicial, ainda que êsse montante seja superior ao valor de ativo dos bens expropriados; *b*) que, a ser devido tal impôsto, teria êle de ser cobrado nos têrmos da legislação tributária vigente à data da tomada de posse, ainda que precária, dos bens expropriados pela Fazenda Nacional, sendo irrelevantes, para o caso, quaisquer novas leis, ou novas circunstâncias de fato, posteriores àquela data. *Rubens Gomes de Sousa*, Advogado em São Paulo.